

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Teoretické a praktické aspekty účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku

Theoretical and Practical Aspects of Accounting and Tax Depreciation of Fixed Assets

Student: Hana Vítková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Jana Hakalová, Ph.D.

Ostrava 2011

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání bakalářské práce

Student: **Hana Vítková**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: Teoretické a praktické aspekty účetních a daňových odpisů
dlouhodobého majetku
Theoretical and Practical Aspects of Accounting and Tax Depreciation
of Fixed Assets

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Charakteristika dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku
 3. Teoretické aspekty účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku
 4. Případová studie
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2009*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 456 s. ISBN 978-80-7263-522-1.
PELC, V. *Daňové odpisy 2009-2010*. 1. vyd. Praha: Linde, 2009. 139 s. ISBN 978-80-7201-771-3.
VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2010*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 144 s. ISBN 978-80-247-3201-5.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

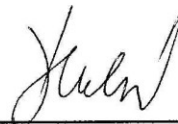
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Jana Hakalová, Ph.D.**

Datum zadání: 26.11.2010

Datum odevzdání: 11.05.2011



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, s výjimkou příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 11. 5. 2011

.....
Tílková

Obsah

1	Úvod.....	1
2	Charakteristika dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku	3
2.1	Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska	4
2.2	Dlouhodobý hmotný majetek z daňového pohledu	7
2.3	Dlouhodobý nehmotný majetek z účetního pohledu	8
2.4	Dlouhodobý nehmotný majetek z daňového hlediska	11
2.5	Odpisovaný a neodpisovaný dlouhodobý majetek podle zákona o účetnictví	11
2.6	Odpisovaný a neodpisovaný majetek podle zákona o daních z příjmů	12
2.7	Subjekty odepisující majetek	12
2.8	Pořizování dlouhodobého majetku	13
2.9	Oceňování dlouhodobého majetku	13
2.9.1	Pořizovací cena	13
2.9.2	Reprodukční pořizovací cena	14
2.9.3	Vlastní náklady	14
2.10	Zařazování dlouhodobého majetku do užívání	15
2.11	Opravné položky k dlouhodobému majetku	15
3	Teoretické aspekty účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku	17
3.1	Účetní odpisy	18
3.1.1	Časové odpisy	19
3.1.2	Výkonové odpisy	21
3.1.3	Komponentní odpisování	21
3.2	Daňové odpisy	22
3.2.1	Rovnoměrné odpisy	24
3.2.2	Zrychlené odpisy	27
3.2.3	Mimořádné odpisy	28
3.3	Vyřazení majetku	29
4	Případová studie	31
4.1	Závěr s doporučením v oblasti odpisování dlouhodobého majetku	42
5	Závěr	43
	Seznam použité literatury	45

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Přílohy

1 Úvod

Problematika účetních a daňových odpisů je velice rozsáhlá a významná oblast podléhající častým změnám. Práce si proto klade za cíl jasné vymezení souvisejících pojmů a snadnější orientaci v této problematice dle aktuálních předpisů.

Na odpisy je možno pohlížet jak z účetního, tak z daňového hlediska. Účetní hledisko říká, že odpisy jsou náklady podniku a vyjadřují skutečné opotřebení daného majetku. Naopak z pohledu zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů se daňové odpisy uplatňují při zjišťování základu daně. Znalost tématiky odpisování je nezbytná pro všechny podnikatelské subjekty vlastníci dlouhodobý majetek. Správně stanovená výše odpisů může umožnit subjektům snížit si daňový základ a tedy celkovou zaplacenou daň.

Cílem bakalářské práce je popsat dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, jak z pohledu účetního, tak daňového a popsat skutečnosti, které s vlastnictvím dlouhodobého majetku souvisí.

Úkolem bakalářské práce je vysvětlit jednotlivé metody odpisování majetku z teoretického i praktického hlediska podle aktuálních účetních a daňových předpisů a upozornit čtenáře na důležité novinky v této oblasti, jako je např. komponentní možnost odpisování majetku nebo mimořádné daňové odpisování.

Kapitola druhá je věnována charakteristice dlouhodobého majetku a jeho rozdělení na dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek. Finanční majetek není možné odpisovat, proto je podrobně popsán pouze dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. Jsou uvedeny i základní rozdíly mezi účetním a daňovým hlediskem dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku dle jednotlivých zákonů. V této části práce jsou také vymezeny subjekty odpisující majetek a způsoby pořizování, oceňování a zařazování majetku do užívání.

Kapitola třetí se týká výhradně teoretické části odpisů. Její rozdělení na dvě hlavní kategorie - účetní a daňové odpisy. U každé kategorie jsou zmíněny jednotlivé metody odpisování se základními vzorci. Ve třetí kapitole jsou obsaženy novinky týkající se účetních i daňových odpisů, které v posledních letech proběhly.

Ve čtvrté části práce je uvedena konkrétní společnost s jednotlivými příklady účetních a daňových odpisů na jejím majetku. Ke každému příkladu byl sepsán krátký závěr. V podkapitole s názvem *Závěr s doporučením v oblasti odpisování dlouhodobého majetku* jsou uvedeny jednotlivé návrhy na zlepšení stávající situace v této oblasti.

Při zpracování bakalářské práce byla ve druhé a třetí kapitole použita metoda popisu. Kapitola čtvrtá využívá metodu komparace (srovnání). Grafické znázornění bylo použito při srovnání daňových odpisů počítače.

2 Charakteristika dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku

Pro každou společnost je téměř nezbytné vlastnictví určitého majetku. Aby mohla společnost prosperovat, potřebuje ke své podnikatelské činnosti hospodářské prostředky. Snahou každého podnikatele je umět tyto prostředky co nejúčelněji využít, aby mohl dosáhnout svých vytýčených cílů v co nejkratší době. Prostředky sloužící k podnikání představují majetek, který se dělí na:

- *aktiva* zahrnující dlouhodobý a oběžný majetek,
- *pasiva* obsahující zdroje krytí tohoto majetku.

Podnikatelé zpravidla disponují dvěma základními složkami majetku a to majetkem krátkodobým a dlouhodobým. Problematika odpisů souvisí jen s majetkem dlouhodobým, jehož pořizovací cena nelze zahrnout pouze do jediného zdaňovacího období, nýbrž musí být postupně přenášena do více období právě pomocí dlouhodobých odpisů. Krátkodobý majetek má jednorázový charakter a jeho spotřeba je okamžitá. Takového majetku se odpisy netýkají a v bakalářské práci mu nebude věnována žádná pozornost.

Vymezení dlouhodobého majetku je z několika pohledů odlišné. Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen ZoÚ) popisuje dlouhodobý majetek jako takový, jehož doba použitelnosti, popřípadě sjednaná doba splatnosti při vzniku účetního případu je delší než jeden rok. Dlouhodobý majetek se postupně opotřebovává a tuto změnu jeho stavu vyjadřují odpisy. Také ve vyhlášce Ministerstva financí č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška), je zmínka o dlouhodobém majetku, který se podle tohoto dokumentu člení na tři skupiny:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek a
- dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobým majetkem se také zabývají České účetní standardy pro podnikatele, speciálně standard č. 013. „*Cílem českého účetního standardu pro podnikatele č. 013 je stanovit základní postupy účtování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku za účelem docílení souladu při používání účetních metod účetními jednotkami v jednotlivých položkách.*

Pro účely tohoto standardu se využívá obsahové vymezení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku uvedené v § 6, 7 a § 69 odst. 3 vyhlášky. “¹

Odpisování dlouhodobého finančního majetku znemožňuje § 56 odst. 9 vyhlášky. Také některé další části dlouhodobého hmotného majetku se neodepisují. Jde o majetek s trvalou hodnotou, jako jsou pozemky, umělecká díla a sbírky. Jak už bylo zmíněno, tak odpisy úzce souvisí s dlouhodobým majetkem (nehmotným a hmotným), a proto bude v následujících částech kapitol tento majetek rozepsán.

2.1 Dlouhodobý hmotný majetek z účetního hlediska

Samostatné movité věci s dobou použitelnosti minimálně jeden rok, vyšší ocenění stanovenou účetními jednotkami a hodnotovou hranicí 40 000 Kč se nazývají dlouhodobý hmotný majetek. Při nepřekročení tohoto limitu se movité věci považují za drobný hmotný majetek, který se rovněž jako drobný nehmotný majetek účtuje při vydání do užívání na účty nákladů. Bez zřetele na pořizovací cenu majetku se rozumí vždy dlouhodobým hmotným majetkem pozemky, budovy a stavby. Protože se jedná o majetek hmotné podstaty, stává se tak hmotným aktivem až po jeho uvedení do stavu, který je způsobilý k obvyklému užívání. I dlouhodobý hmotný majetek má technické zhodnocení, kterého docílí nástavbou, přístavbou, rekonstrukcí nebo modernizací. Musí ovšem převýšit za jeden rok na jednom předmětu 40 000 Kč a k jehož účtování a odpisování je oprávněna jiná účetní jednotka než vlastník majetku. Dlouhodobý hmotný majetek je rovněž účtován v účtové třídě 0 – *Dlouhodobý majetek*, ale na rozdíl od dlouhodobého nehmotného majetku, mu náleží účtová třída 02 – *Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný*.

Dlouhodobým hmotným majetkem z účetního hlediska jsou zejména:

- pozemky,
- stavby,
- samostatné movité věci a soubory movitých věcí,
- pěstitelské celky trvalých porostů,
- dospělá zvířata a jejich skupiny a
- jiný dlouhodobý hmotný majetek.

¹ České účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Pozemky

Bez ohledu na výši jejich ocenění, pokud nejsou pořizovány účetní jednotkou, jejímž předmětem činnosti je nákup nebo prodej nemovitostí za účelem jejich prodeje, přičemž je sama účetní jednotka nepoužívá, nepronajímá a neprovádí na nich technické zhodnocení. Protože se pozemky neodpisují, patří do skupiny 03 – *Dlouhodobý hmotný majetek neodpisovaný* a na účet 031 – *Pozemky*.

Stavby

Jsou vždy dlouhodobým hmotným majetkem (dále jen DHM) bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti. Na účet číslo 021 – *Stavby* se zařazují:

- stavby včetně budov, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla podle zvláštních právních předpisů,
- otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- technické rekultivace a
- byty a nebytové prostory.

Do této kategorie patří i dočasné stavby a stavby charakteru zařízení staveniště.

Mezi stavby však nepatří:

- provozní důlní díla,
- oplocení sloužící k zajišťování lesní výroby,
- drobné stavby na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužící k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výška 5 m (např. jednoduché přístřešky, krmelce, krmné linky, posedy, sklady krmiva, nářadí, hnojiva atd.).

Pokud je nemovitost pořizována za účelem prodeje, nebo má daňový subjekt v předmětu činnosti nákup a prodej nemovitostí, nepovažuje se tento majetek za hmotný. Tato podmínka platí také u nemovitosti, která není v době mezi nákupem a prodejem používána, pronajímána a není na ní prováděno technické zhodnocení.²

² PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 12. vyd. Olomouc: Anag, 2010. 280 s. ISBN 978-80-7263-596-2.

Samostatné movité věci a soubory movitých věcí

Tento majetek je účtován na účet číslo 022 – *Samostatné movité věci a soubory movitých věcí*, kterými jsou předměty z drahých kovů bez ohledu na výši ocenění a samostatné movité věci a soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou.

Účetní jednotka musí dodržovat pravidla stanovené ZoÚ při stanovení výše ocenění. Pokud majetek nepřekročí hodnotovou hranici, může být zahrnut do drobného hmotného majetku a účtován jako zásoby.

Pěstitelské celky trvalých porostů

Bez ohledu na výši vstupní ceny jsou pěstitelskými celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky ovocné stromy a ovocné keře za podmínek blíže specifikovaných, trvalý porost vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí. Splnění podmínek se kontroluje již při zakládání takových porostů. Jakmile dosáhne podnikatelský subjekt příjmů z pěstitelských celků trvalých porostů, je možno zahájit odpisování. Účet číslo 025 – *Pěstitelské celky trvalých porostů* byl zřízen pro tuto skupinu majetku.

Základní stádo a tažná zvířata

Za podmínek, kdy je splněna doba použitelnosti delší než jeden rok a ocenění přesáhlo výši určenou účetní jednotkou, jsou považovány za DHM např. hejna a stáda, která se účtují na účtu 026 – *Základní stádo a tažná zvířata*. Nesplňují-li určitá dospělá zvířata a jejich skupiny tyto podmínky, účtuje se o nich jako o zásobách.

Ostatní dlouhodobý hmotný majetek

Za tento hmotný majetek, kterému náleží číslo účtu 029 – *Ostatní dlouhodobý hmotný majetek*, se považují:

- ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené jako součást pozemku po 1. 1. 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem,
- umělecká díla, která nejsou součástí stavby,
- sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy, popřípadě jejich soubory.³

³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, Vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Totožnost mezi účetním a daňovým hlediskem se dá u DHM téměř vyloučit. Pojem DHM pro účely daňové přesně definuje § 26 odst. 2 a 3 ZDP.

2.2 Dlouhodobý hmotný majetek z daňového pohledu

Dlouhodobý hmotný majetek z daňového hlediska popisuje ZDP. Hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí:

- samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok,
- budovy, domy a byty nebo nebytové prostory vymezené jako jednotky zvláštním předpisem,
- stavby s výjimkou
 - provozních důlních děl,
 - drobných staveb na pozemcích určených k plnění funkcí lesa, sloužících k zajišťování provozu lesních školek nebo k provozování myslivosti, pokud jejich zastavěná plocha nepřesahuje 30 m² a výšku 5 m,
 - oplocení sloužícího k zajišťování lesní výroby a myslivosti, které je drobnou stavbou,
- pěstitelské celky trvalých porostů s dobou plodnosti delší než tři roky
 - ovocné stromy vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů na 1 ha,
 - ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře nad 0,25 ha v hustotě nejméně 1 000 keřů na 1 ha,
 - chmelnice a vinice,
- dospělá zvířata a jejich skupiny, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč,
- jiný majetek
 - technické zhodnocení a výdaje na otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť, pokud nezvyšují vstupní cenu a zůstatkovou cenu hmotného majetku,
 - technické rekultivace, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak,
 - výdaje hrazené nájemcem, které podle zvláštních předpisů tvoří součást ocenění hmotného majetku pronajatého formou finančního pronájmu s následnou koupí najatého hmotného majetku a které v úhrnu se sjednanou kupní cenou ve smlouvě převyšují u movitého majetku hodnotu 40 000 Kč.

Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku.⁴

2.3 Dlouhodobý nehmotný majetek z účetního pohledu

Dlouhodobý nehmotný majetek je charakteristický svou nehmotnou povahou, v podstatě jej nelze uchopit. Jedná se o takové majetkové položky, které mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a jejich ocenění stanoví účetní jednotky s ohledem na ZoÚ. Existuje určitá hodnotová hranice 60 000 Kč, která je dána zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen ZDP), avšak není pro účetní jednotky zcela závazná. Podle účtového rozvrhu se dlouhodobý nehmotný majetek nachází v účtové třídě 0 – *Dlouhodobý majetek* a v účtové skupině 01 – *Dlouhodobý nehmotný majetek*. Vzorový účtový rozvrh je uveden v příloze č. 1.

Mezi dlouhodobý nehmotný majetek patří:

- zřizovací výdaje,
- nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software,
- ocenitelná práva,
- goodwill,
- povolenky na emise a
- preferenční limity.

Zřizovací výdaje

Jedná se o výdaje, které souvisí se založením nového podniku i zahájením podnikání nebo jiné samostatně výdělečné činnosti fyzické osoby. Např. při vzniku společnosti je nutné ji zapsat do obchodního rejstříku, jsou to tedy výdaje zejména za soudní a správní poplatky, odměny za zprostředkování a poradenské služby, výdaje na pracovní cesty a nájemné. Do zřizovacích výdajů se také zařazují platby v souvislosti se zřízením podniku, které účetní jednotka uhradí jiné společnosti či osobám. Tyto výdaje se účtují na účtu 011 – *Zřizovací*

⁴ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. 18. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 280 s. ISBN 978-80-247-3206-0.

výdaje. Zřizovací výdaje se od roku 2001 podle zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník odpisují nejvýše po dobu 5 let a od 1. 1. 2004 po dobu 60 měsíců rovnoměrně. Stávající doba odpisování činí 60 měsíců.⁵

Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software

Představují takové výsledky, které jsou vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi nebo jsou nabyty od jiných osob. Programové vybavení čili software, včetně výdajů spojených s vytvořením webových stránek, patří do tohoto majetku. Tento majetek se zapisuje na účet číslo 012 – *Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software* na účet číslo 013 - *Software*. Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje a software se odepisují rovnoměrně po dobu 36 měsíců.

Ocenitelná práva

Jsou zejména předměty průmyslového a obdobného vlastnictví, výsledky duševní a tvůrčí činnosti a práva podle zvláštních právních předpisů za podmínky, že byly vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi, nebo nabyty od jiných osob. Ocenitelná práva se účtují na účtu 014 – *Ocenitelná práva*. Tento majetek se daňově odpisuje 72 měsíců a to rovnoměrným způsobem. Jinak je tomu u audiovizuálních děl, která se odpisují 18 měsíců rovněž rovnoměrně.

Goodwill

Goodwillem se rozumí kladný nebo záporný rozdíl mezi oceněním podniku nebo jeho části ve smyslu obchodního zákoníku, nabytého zejména koupí či vkladem nebo oceněním majetku a závazků v rámci přeměn společnosti, s výjimkou změny právní formy, a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku snížených o převzaté závazky. Goodwill neboli „dobré jméno společnosti“ se účtuje na číslo účtu 015 - *Goodwill*. Goodwill se účetně odpisuje rovnoměrně 5 let od nabytí podniku nebo jeho části nebo od rozhodného dne přeměny do výnosů. O případnou následnou změnu kupní ceny podniku nebo jeho části se upraví hodnota goodwillu nebo záporného goodwillu, a to beze změny doby odpisování. Od roku 2004 nelze goodwill jako druh dlouhodobého nehmotného majetku daňově odpisovat.

⁵ PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 12. vyd. Olomouc: Anag, 2010. 280 s. ISBN 978-80-7263-596-2.

Odpisování goodwillu a oceňovacího rozdílu

Od nového roku se u těchto položek změnila dosavadní pevně stanovená doba odpisování. Pro účetní jednotky je novinkou možnost odpisování goodwillu a záporného goodwillu v období kratším i delším než 60 měsíců i déle než 60 měsíců. Odpis goodwillu je daňově uznatelný za předpokladu úplatně nabytého majetku.

V novelizovaném ustanovení je také uvedena možnost odpisování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku i kratší než 180 měsíců v případech, kdy součástí nabytého majetku, ke kterému je oceňovací rozdíl tvořen, jsou aktiva, u kterých je předpokládána rychlejší spotřeba, např. zásoby nebo dlouhodobý majetek s dobou použitelnosti kratší než 15 let.

Účetní jednotka si může zvolit dobu odpisování aktivního nebo pasivního oceňovacího rozdílu kratší než 180 měsíců a to vše v případech, kdy součástí nabytého majetku, ke kterému je tvořen oceňovací rozdíl, nejsou aktiva s dobou použitelnosti delší než 15.

U již existujícího goodwillu nebo oceňovacího rozdílu se účetní jednotka rozhodne, zda tuto dobu odpisování ponechá nebo změní.⁶

Za jiný dlouhodobý majetek považujeme povolenky na emise a preferenční limity, které se účtují na účtu 019 – *Jiný dlouhodobý nehmotný majetek*.

Povolenky na emise

Patří sem povolenky na emise skleníkových plynů představující majetkovou hodnotu odpovídající právu provozovatele zařízení vypustit do ovzduší ekvivalent tuny CO₂, jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností a jednotky přiděleného množství. Jedná se vždy o dlouhodobý majetek a to bez ohledu na výši jeho ocenění.

Preferenční limity

Bez ohledu na výši ocenění mezi preferenční limity zařazujeme individuální referenční množství mléka, individuální produkční kvóty a individuální limit prémiových práv. Do dlouhodobého nehmotného majetku se tyto limity zařazují – u prvního držitele, jen v případě pokud náklady na získání informace o jejich ocenění reprodukční pořizovací cenou nepřevýší její významnost.⁷

⁶ JIŘÍ KOCH. Odpisování goodwillu a oceňovacího rozdílu. *Účetnictví v praxi*, 2011. roč. 15, č. 2, s. 40. ISSN 1211-7307.

⁷ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vyhláška č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Do samostatného dlouhodobého nehmotného majetku je nutné také zahrnout technické zhodnocení, ale až po jeho překročení částky 40 000 Kč, která je stanovena ZDP. Pokud zaznamená účetní jednotka majetek, jehož ocenění je nižší než výše stanovená u dlouhodobého nehmotného majetku, může se sama rozhodnout, zda ho bude evidovat jako dlouhodobý. Pokud účetní jednotka k této variantě nepřihlédne, stává se takto pořízený majetek majetkem drobným nehmotným a je účtován do nákladů na příslušný účet.

Do dlouhodobého nehmotného majetku (dále jen DNM) se naopak nezařazují plány rozvoje, průzkumy trhu, znalecké posudky, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a software pro řízení technologie nebo zařízení, která bez tohoto vybavení nemohou fungovat.

2.4 Dlouhodobý nehmotný majetek z daňového hlediska⁸

Významné rozdíly mezi účetním a daňovým hlediskem spočívají ve skutečnosti, že pro účely ZDP není za nehmotný majetek považován goodwill, povolenky na emise a preferenční limity.

Pro zařazení majetku do dlouhodobého nehmotného z daňového hlediska musí být splněna také určitá kritéria:

- majetek musí být nabyt úplatně, vkladem společníka nebo tichého společníka či člena družstva, nabyt přeměnou, darováním nebo zděděním nebo je vytvořen vlastní činností za účelem obchodování s ním nebo k jeho opakovanému poskytování,
- vstupní cena je vyšší než 60 000 Kč,
- doba použitelnosti je delší než 1 rok.

2.5 Odpisovaný a neodpisovaný dlouhodobý majetek podle zákona o účetnictví

Protože je práce věnována účetním a daňovým odpisům, je nutné shrnout také majetek, který odepisovat nelze. Za tento majetek se vždy považují pozemky, viz výše. Další složky majetku, které nemohou být po dobu jejich používání odepisovány, vymezuje § 56 odst. 9 vyhlášky. Dle tohoto ustanovení se neodpisují:

⁸ § 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

- umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci stanovené zvláštními právními předpisy (číslo účtu 032 – *Umělecká díla a sbírky*),
- nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek (účtová skupina 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*, jednotlivé účty pořizení 041 - 043) a technické zhodnocení, pokud není uvedeno do stavu způsobilého k užívání,
- finanční majetek,
- zásoby,
- pohledávky,
- najatý či obdobně užívaný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek, není-li zákonem o účetnictví nebo vyhláškou č. 500/2002 Sb. stanoveno jinak.

2.6 Odpisovaný a neodpisovaný majetek podle zákona o daních z příjmů

Ustanovení § 27 ZDP určuje majetek, který je vyloučen z odpisování. Tento výčet majetku je velice rozsáhlý a jeho přesné znění s podmínkami pro nemožnost odpisování je uvedeno v ZDP.

2.7 Subjekty odepisující majetek

Odpisy jsou oprávněny provádět účetní jednotky mající vlastnické právo k majetku nebo hospodařící s majetkem státu či s majetkem územně samosprávných celků. Účetní jednotky, které jej používají, a to v případech:

- smlouvy o výpůjčce po dobu zajištění závazků převodem práva,
- kdy se vlastnické právo k movitým věcem nabývá na základě projevu vůle jiným způsobem než převzetím věci,
- v dalších případech stanovených právními předpisy, např. při nájmu podniku nebo jeho části, pokud je ze smlouvy nájemce oprávněn o tomto majetku účtovat a odpisovat jej.

Jestliže se jedná o technické zhodnocení je povoleno odpisovat majetek také jiné osobě než vlastníkov, ale musí se jednat o technické zhodnocení provedené nájemcem se souhlasem pronajímatele nebo technické zhodnocení majetku pořizovaného formou finančního leasingu

a to se souhlasem leasingové společnosti. Odpisování je zahájeno v okamžiku uvedení technického zhodnocení do stavu způsobilého k užívání.

2.8 Pořizování dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek lze pořídit hned několika způsoby. Podnikatelské subjekty si mohou majetek koupit, vytvořit vlastní činností, získat jej bezúplatným nabytím formou daru nebo jej zdědit od jiné osoby. Majetek lze získat i nabytím práv např. k výsledkům duševní práce, přeřazením z osobního užívání do podnikání, přijatým vkladem od společníka, směnnou smlouvou nebo převodem podle zvláštních právních předpisů.

Při pořizování majetku se používají účty účtové skupiny 04 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*. Na tento účet se účtují veškeré náklady, které s pořízením majetku souvisí. Pro zařazení do užívání jsou v účtovém rozvrhu vypsány jednotlivé majetkové účty.

Znalost formy pořízení dlouhodobého majetku je podstatná pro jeho správné ocenění a účtování.

2.9 Oceňování dlouhodobého majetku

V předchozí podkapitole byly zmíněny způsoby pořizování majetku a skutečnost jejich návaznosti na oceňování. V úvahu připadají tři formy, kterými se dá majetek podle ZoÚ ocenit:

- pořizovací cena,
- reprodukční pořizovací cena a
- vlastní náklady.

2.9.1 Pořizovací cena

Pořizovací cenou se oceňuje hmotný majetek nabytý za úplatu a také nehmotný majetek, s výjimkou toho, jež byl vytvořen vlastní činností. Do pořizovací ceny je zahrnuta cena, za kterou byl majetek pořízen a náklady, které s tímto pořízením souvisí. Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. jsou uvedeny náklady (ne však všechny), zahrnované do hmotného, nehmotného a finančního majetku. Náklady spojené s pořízením mohou být správní poplatky, odměny za poradenské služby, úrok z úvěrů, licence, patenty a mnohé další. Některé zde

zařadit nelze, jedná se zejména o výdaje na opravy a údržbu, kursové rozdíly, náklady na zaškolení pracovníků, smluvní pokuty a úroky z prodlení apod.

2.9.2 Reprodukční pořizovací cena

Zákon o účetnictví stanovuje tuto cenu, jako cenu, za kterou by byl dlouhodobý majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Vymezuje také případy, kde se tato cena používá:

- v případech bezúplatného nabytí majetku a
- jeho vytvoření vlastní činností.

Dlouhodobý nehmotný i hmotný majetek nově zjištěný a v účetnictví dosud nezachycený se oceňuje reprodukční pořizovací cenou, stejně tak i vklad dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku.

2.9.3 Vlastní náklady

Majetek, který byl vytvořen vlastní činností se oceňuje cenou vlastní náklady. Jsou zde zahrnuty veškeré přímé i nepřímé náklady vynaložené na výrobu dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Při stanovení této ceny se vždy vychází z vnitropodnikových kalkulací. Patří zde například výrobní režie.

Zákon o daních z příjmů popisuje vstupní cenu hmotného majetku, kterou se rozumí:

- pořizovací cena, jestliže byl majetek pořízen úplatně,
- vlastní náklady, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii,
- reprodukční pořizovací cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu,
- hodnota technického zhodnocení,
- přepočtená zahraniční cena,
- cena stanovená podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku v případě nabytí majetku zděděním nebo darováním,
- hodnota nesplacené pohledávky zajištěné převodem práva, a to u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele.⁹

⁹ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

2.10 Zařazování dlouhodobého majetku do užívání

Povinností před zahájením odpisování dlouhodobého majetku, je jeho zařazení do užívání.

Dlouhodobým nehmotným majetkem se stává pořizovaný majetek uvedený do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení pořizovaného majetku a splnění stanovených funkcí a povinností stanovených právními předpisy pro jeho užívání.

Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořizované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání.

Z účetního hlediska se uvedení majetku do užívání projeví jeho přeúčtováním z účtů pořízení majetku na příslušné majetkové účty.¹⁰

2.11 Opravné položky k dlouhodobému majetku

S oceňováním dlouhodobého majetku mohou někdy souviset opravné položky, a to v případech, které stanovuje ZoÚ. Opravné položky se vytvářejí pouze k účtům majetku v případech snížení ocenění majetku v účetnictví prokázaném na základě inventarizace majetku. Tyto opravné položky se vytvářejí jen v případech, kdy snížení ocenění majetku v účetnictví není trvalého charakteru nebo není snížení ocenění vyjádřeno jiným způsobem, například reálnou hodnotou. V účtovém rozvrhu byla zřízena pro tyto případy celá účetní skupina 09 – *Opravné položky k dlouhodobému majetku*. Při inventarizaci se posuzuje výše a odůvodněnost vytvořených opravných položek.¹¹

Opravné položky na rozdíl od opravek, které vyjadřují trvalé snížení hodnoty majetku v důsledku opotřebení, vyjadřují pouze přechodné snížení hodnoty. To znamená, že důvod jejich existence může časem pominout.

Opravné položky se tvoří především na:

- dlouhodobý majetek,
- zásoby,
- pohledávky,

¹⁰ KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2009*. 7. vyd. Olomouc: Anag, 2009. 456 s. ISBN 978-80-7263-522-1.

¹¹ *Businesscenter.cz* [online]. 1998-2010 [cit. 2010-10-12]. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví... . Dostupné z WWW: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/cast4.aspx#par55>>.

- krátkodobý finanční majetek.

Pokud se účetní jednotka rozhodne vytvořit opravnou položku k dlouhodobému majetku, stává se tato tvorba pro podnik nákladem zaúčtovaným na účtu 558 - *Změna stavu zákonných opravných položek* nebo 559 - *Změna stavu opravných položek*. Souvztažně se tato opravná položka musí objevit na jednom z účtů skupiny 09 - *Opravné položky k dlouhodobému majetku*. Těmito účty jsou:

- 091 - Opravná položka k dlouhodobému nehmotnému majetku
- 092 - Opravná položka k dlouhodobému hmotnému majetku
- 093 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému nehmotnému majetku
- 094 - Opravná položka k dlouhodobému nedokončenému hmotnému majetku

Pomine-li důvod pro existenci některé z těchto opravných položek, rozpustí se opravná položka obráceným zaúčtováním. Takovýto náklad je potom obvykle daňově neúčinný.

3 Teoretické aspekty účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku

Používáním každé věci se mění její vlastnosti. Při nákupu nového kancelářského nábytku se může nepatrně změnit jeho vzhled, protože je každý den používán a postupem času stále více opotřebováván. Lidé mají v budoucnu potřebu pořídit si zase úplně nový a neopotrebovaný kus nábytku. Jako tento příklad, který je uveden, se ve firmě stejně opotřebovávají statky, které firma vlastní. Může se jednat, jak o fyzické tak i morální opotřebení. Dnešní doba jde neustále ku předu, existují stále lepší technologie a podniky se snaží nahradit svá stávající zařízení novými, aby nezůstaly v tomto světě pozadu.

Opotřebení majetku se vyjadřuje prostřednictvím odpisů. Vycházíme-li z teoretického předpokladu, že odpisy vyjadřují skutečnou míru opotřebení dlouhodobého majetku v podniku, dosáhneme jejich výpočtem dobrého přehledu o skutečné výši majetku firmy. Takto vytvořené odpisy nazýváme účetní odpisy, jejichž metoda výpočtu je závislá na potřebách firmy a je volitelná. Odpisy v účetnictví znamenají vždy náklady pro účetní jednotku.

Výše odpisů významně ovlivňuje výši daně z příjmů, proto stát závazně určuje metodu výpočtu odpisů pro účely výpočtu základu této daně. Takovým odpisům říkáme daňové. Tyto odpisy, stanovené zákonem, jsou důležitým nástrojem daňové optimalizace.

Účetní odpisy tedy ovlivňují poměrně výsledek hospodaření firmy po celou dobu životnosti majetku a daňové odpisy slouží pro účely zjištění daňového základu. Účetní odpisy se většinou počítají častěji než jedenkrát ročně, obvykle jsou vyjádřeny měsíčně. Na konci roku však firma musí dopočítat rozdíl mezi účetními a daňovými odpisy a do daňového přiznání uvést pouze výši povolených daňových odpisů. Účetní odpisy firma může, ale nemusí s daňovými ztotožňovat. V případě, že se účetní odpisy rovnají daňovým, nemusí účetní jednotka základ daně o částku odpisů nijak upravovat.

Proto je pro každou společnost podstatné tyto náklady pečlivě sledovat a využívat jejich možnosti uplatnění.

Jednotlivé odpisy budou v následujících kapitolách podrobně rozebrány.

3.1 Účetní odpisy

Účetní odpisy upravuje zákon o účetnictví a účetní jednotky by měli při jejich sestavování dodržovat zásadu věrného zobrazení a skutečného opotřebení používaného majetku.

Peněžně vyjádřené opotřebení dlouhodobého majetku snižuje jeho ocenění a zároveň vstupuje do nákladů příslušného účetního období ve formě odpisů. Z částky ročního odpisu můžeme zjistit, jak moc se daný majetek během jednoho roku opotřeboval. Účetní jednotky mají ve své plné kompetenci zvolit si formu a techniku účetních odpisů. Jsou povinny sestavovat odpisové plány, které vytvářejí poklad pro výpočet a uplatnění odpisů. Odpisový plán je tedy vnitropodnikovou směrnicí stanovující způsob výpočtu a účtování odpisů. Jsou v něm uvedeny metody odepisování, roční popř. i měsíční sazby, způsob jejich stanovení a hlavně soupis odpisovaného majetku pro příslušné účetní období. Z odpisového plánu se musí dát lehce vyčíst jak dlouho a po jakých částech se jednotlivý dlouhodobý majetek bude účetně odpisovat. Takto vytvořený plán je podkladem k provádění odepisování majetku v průběhu jeho používání.

Informace, které se nachází v odpisových plánech jsou také důležité pro širokou veřejnost. Lidé tak mohou posuzovat finanční a majetkovou situaci podniku.

Doba a sazby odepisování nejsou účetními předpisy přesně stanoveny. Majetek však nesmí být odepisován po dobu kratší jednoho roku, protože doba použitelnosti DM je minimálně jeden rok. Maximální doba odpisování není omezena, ale DM je možno odpisovat pouze do výše jeho ocenění v účetnictví. U tvorby sazeb zohledňují účetní jednotky čas, dobu použitelnosti majetku či objem výkonů určující jeho životnost.

S účetními odpisy souvisí povinnost jejich zaúčtování na příslušné účty. Odpisy se zapisují na stranu má dáti účtu 551 - *Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku*, na stranu dal uvede účetní jednotka některý z účtů účtové skupiny 07 - *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo 08 - *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*. Způsob účtování odpisů se může shodovat se způsobem zaúčtování zůstatkové ceny při vyřazení majetku v případě likvidace. Vyřazování majetku je věnována kapitola 3.3.

Mezi účetní odpisy se řadí časové a výkonové odpisy a také komponentní odpisování.

3.1.1 Časové odpisy

Tyto odpisy se používají za předpokladu snižování hodnoty majetku v závislosti na délce jeho používání. Vychází tedy z doby použitelnosti majetku.

Časové odpisy se člení na:

- rovnoměrné (lineární),
- zrychlené (degresivní),
- zpomalené (progresivní).

3.1.1.1 Rovnoměrné odpisy

Tento způsob odepisování se většinou preferuje v případech, kdy dochází k rovnoměrnému opotřebovávání majetku po celou dobu jeho užívání. Výhodou rovnoměrných odpisů je jejich jednoduché stanovení. Používá-li podnik ke své podnikatelské činnosti osobní automobil, a jehož řidič bude každoročně dodržovat předepsaný počet kilometrů, lze předpokládat, že tento způsob rovnoměrného účetního odepisování nejlépe vystihne jeho postupné snižování hodnoty. Každý rok se tedy do nákladů zahrne totožná výše odpisů.

Při výpočtu ročního odpisu rovnoměrnou metodou odepisování je možné využít následující vzorec:

$$\text{odpis} = VC / t$$

(3.1.1.1)

VC = vstupní cena majetku,

t = počet let životnosti majetku neboli doba odepisování.

Je-li pořízen majetek v průběhu účetního období, je nutné dopočítat příslušnou část odpisu týkající se daného účetního období.

3.1.1.2 Zrychlené odpisy

Zrychlené odpisy umožňují odepsat majetek rychleji než rovnoměrné odpisy. Jsou využívány u takového sortimentu majetku, který ztrácí svou hodnotu na počátku svého odepisování. Jedná se o majetek, kterého se týká morální zastarání např. výpočetní technika.

Při uplatnění degressivních účetních odpisů je vždy v následujícím roce odpisování odepsána nižší část hodnoty majetku než v roce předchozím. Největší roční odpis je tedy vykázán v prvním roce odpisování, nejnižší naopak v roce posledním.¹²

U této metody odpisování lze použít vzorec:

$$\text{odpis} = [2 \times \text{VC} \times (t + 1 - i)] / [t \times (t + 1)] \quad (3.1.1.2)$$

VC = vstupní cena,

t = doba odpisování,

i = rok odpisování.

3.1.1.3 Zpomalené odpisy

Majetek, který v prvních letech používání je opotřeben minimálně a na konci své životnosti maximálně ztrácí svou hodnotu, je třeba odepisovat pomocí zpomalených účetních odpisů. Z hodnoty takového majetku je v každém následujícím roce odpisování odepsána částka vyšší než v roce předcházejícím.

Pro zpomalenou metodu odpisování zní vzorec takto:

$$\text{odpis} = [2 \times \text{VC} \times i] / [t \times (t + 1)] \quad (3.1.1.3)$$

VC = vstupní cena,

t = doba odpisování,

i = rok odpisování.

Metodu zpomaleného odpisování je výhodné uplatňovat například u budov, které ztrácí hodnotu především na konci své životnosti.

V České republice se tento typ účetních odpisů téměř nevyužívá.

¹² VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2010*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 144 s. ISBN 978-80-247-3201-5.

3.1.2 Výkonové odpisy

Tato metoda odpisování je založena na výkonu daného majetku. Používá se v případě např. výrobních strojů, kdy je míra opotřebování závislá na míře skutečného využití majetku.

Výkonová metoda stanoví odpisový koeficient, který se následně využije při výpočtu ročního odpisu.

$$\text{odpisový koeficient} = VC / PKVDV \quad (3.1.2)$$

VC = vstupní cena,

PKVDV = počet kusů výrobků deklarovaných výrobcem.

Odpisy v jednotlivých letech se vypočtou vynásobením odpisového koeficientu a skutečným počtem výrobků v daném roce.

3.1.3 Komponentní odpisování

Možnost komponentního odpisování je vhodné použít u staveb, bytů a nebytových prostorů, samostatných movitých věcí a souborů movitých věcí. Jedná se o novinku, která může být uplatněna od 1. ledna 2010. Existují i případy, kdy je možné tuto metodu využít i u majetku, jenž už byl účetně odepisován. A to v případě, kdy účetní jednotka zjistí, že metoda komponentního odepisování přispěje více k věrnému obrazu účetnictví než doposavad uplatňovaná metoda účetního odpisování. Vyhláška uvádí v takovém případě povinnost rozdělit dle jednotlivých komponent nejen celkové ocenění majetku, ale i celkovou výši opravek. Je zakázáno provést účetní operace upravující výši vykázaných odpisů a opravek v předchozích účetních obdobích.

Komponentou se rozumí určená část majetku nebo souboru majetku, u které je výše ocenění významná v poměru k výši ocenění celého majetku a jejíž doba použitelnosti se významně liší od doby použitelnosti majetku. Samostatnou komponentou budovy může být například eskalátor, výtah či klimatizace, které jsou nedílitelnou součástí budovy. Tato komponenta se pak odpisuje v průběhu používání samostatně od ostatních komponent a od zbylé části majetku.¹³

¹³ Apogeo.cz [online]. 2006-2010 [cit. 2010-10-12]. Odborné aktuality. Dostupné z WWW: <<http://www.apogeo.cz/odborne-aktuality/komponentni-odepisovani-491/?stranka=3>>.

Pokud se společnost dobrovolně rozhodne zavést metodu komponentního odpisování, bude takovéto rozhodnutí archivováno jako průkazný účetní záznam, v němž musí být jasně vymezeno:

- druh majetku, na který tuto metodu chce použít,
- průběh používání majetku,
- způsob určení komponenty a
- způsob ocenění komponenty.¹⁴

Výměna komponenty

„Při výměně komponenty se musí upravit ocenění majetku tak, že se snižuje o výši ocenění vyřazované komponenty a zvyšuje se o výši ocenění nově zařazované komponenty, včetně náhradních dílů, které bylo potřeba na výměnu komponenty a včetně nákladů, které souvisely s výměnou komponenty. Pokud by vyřazovaná komponenta nebyla ke dni vyřazení odepsána, musí účetní jednotka provést odpis zůstatkové ceny vyřazované komponenty do nákladů. Pro účetní jednotky, které nebudou využívat metodu komponentního odpisování, zůstává možnost zjednodušení v podobě metody ocenění souboru majetku a jeho odpisování, v případě strojů a zařízení i včetně prvního vybavení náhradními díly.“¹⁵

Zákon o daních z příjmů neakceptuje účetní metodu komponentního odpisování majetku pro stanovení základu daně. Účetní jednotka, která použije v účetnictví metodu komponentního odpisování, má pro účely zjištění základu daně postupovat tak, jako kdyby tuto metodu nevyužila. Tj. výsledek hospodaření pro účely zdanění upraví o veškeré vlivy vzniklé použitím této účetní metody odpisování majetku. Jako daňový náklad lze využít běžné odpisy majetku podle zákona o daních z příjmů.¹⁶

3.2 Daňové odpisy

Při stanovení daňových odpisů se účetní jednotky vždy musí řídit ZDP a to §26-33. V ZDP je popsáno vše potřebné k vypočtení odpisů. Zákon obsahuje výčet majetku, který lze i nelze odepisovat, odpisové metody, sazby, skupiny a další neméně důležité informace.

¹⁴ *Komponentní odpisování - CPM* [online]. 2011 [cit. 2011-03-16]. Komponentní odpisování. Dostupné z WWW: <<http://www.ecpm.cz/cz/clanky/1548-komponentni-odpisovani>>.

¹⁵ VLČKOVÁ, M. Co je to komponentní odpisování. *Účetnictví*, 2011. roč.15, č. 1, s. 64. ISSN 0139-5661..

¹⁶ *Du.cz* [online]. 1997 [cit. 2011-01-28]. Komponentní odpisování majetku. Dostupné z WWW: <<http://www.du.cz/komponentni-odpisovani-majetku-cid241233/>>.

Daňové odpisy si účetní jednotky zjišťují pro potřeby snižování jejich základu daně. Tato možnost uplatnění není povinná, ale v mnoha případech může nápomoci k celkovému snížení konečné daňové povinnosti poplatníka. Podnikatelské subjekty, které se nachází například ve ztrátě, se mohou rozhodnout přerušit odpisování. Pokud se jejich situace v následujícím období zlepší, mají možnost opětovně navázat na daňové odpisování. Podmínkou je to, že se vždy musí držet předchozího postupu odpisování.

Pokud se účetní jednotka rozhodne pro daňové odpisy je nutné správně vymezit majetek, který se chystá odepisovat. Majetek musí být uveden do užívání a splňovat technické funkce. Dále je zapotřebí zařadit majetek do odpisové skupiny a stanovit způsob odpisování. V minulých letech ZDP vymezoval pro odpisování majetku 7 odpisových skupin, včetně skupiny 1a, kde se řadily osobní automobily. Od 1. 1. 2008 byla tato skupina zrušena a osobní automobily byly přeřazeny do odpisové skupiny 2.

Nyní existuje pro hmotný majetek pouze 6 odpisových skupin a k nim určená minimální doba odpisování.

Tab. 3.2.1 - Odpisové skupiny s příslušnou dobou odpisování¹⁷

Odpisová skupina	Doba odpisování
1	3 roky
2	5 let
3	10 let
4	20 let
5	30 let
6	50 let

Odpisové skupiny 1-3 jsou věnovány hmotnému movitému majetku a skupiny 4-6 hmotnému nemovitému majetku. Zatřídění majetku do odpisových skupin je uvedeno v příloze č. 2.

U daňových odpisů platí stejná pravidla jako u účetních - majetek lze odepsat nejvýše do výše vstupní ceny, popřípadě zvýšené vstupní ceny. Odpisy se vždy zaokrouhlují na koruny nahoru.

¹⁷ § 30 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Poplatník si volí mezi metodami rovnoměrného a zrychleného odpisování. Rozhodne-li se pro rovnoměrné odpisování není možné tuto metodu po celou dobu odepisování změnit a naopak. Poplatník má však možnost daňové odpisování přerušit. V tomto případě se musí řídit platným ustanovením vycházejícím ze ZDP.

3.2.1 Rovnoměrné odpisy

Při tomto způsobu odpisování jsou jednotlivým odpisovým skupinám přiřazeny maximální roční odpisové sazby.

Od roku 2005 zákon o daních z příjmů umožňuje rovnoměrné odpisování u vymezeného majetku následujícími způsoby:

- bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování,
- se zvýšením odpisu v prvním roce odpisování o 20%,
- se zvýšením odpisu v prvním roce odpisování o 15%,
- se zvýšením odpisu v prvním roce odpisování o 10%.¹⁸

Odpisy se vypočítávají ze vstupní ceny majetku pomocí příslušných ročních odpisových sazeb. Následující tabulky stanovují podle ZDP jednotlivé odpisové sazby v prvních a dalších letech odpisování. Poslední sloupec se týká majetku, u kterého dochází k technickému zhodnocení.

Vzorec pro výpočet rovnoměrných daňových odpisů lze zapsat takto:

$$\text{odpis} = (\text{VC} \times \text{ROS}) / 100 \quad (3.2.1)$$

VC = vstupní cena,

ROS = roční odpisová sazba v příslušném roce odepisování.

¹⁸ § 31 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Rovnoměrné odpisy bez zvýšení odpisu v prvním roce odpisování¹⁹

Tab. 3.2.1.1 - Roční odpisová sazba pro hmotný majetek neodpisovaný

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	20	40	33,3
2	11	22,25	20
3	5,5	10,5	10
4	2,15	5,15	5,0
5	1,4	3,4	3,4
6	1,02	2,02	2,0

Tato tabulka byla až do konce roku 2004 jedinou možnou tabulkou s ročními odpisovými sazbami pro účely výpočtu rovnoměrných daňových odpisů hmotného majetku.

Díky jednotlivým novelám byl ZDP od roku 2005 obohacen o následující tři tabulky, které umožňují zvýšit si odpis v prvním roce u vybraných druhů majetku o 10 %, 15 % či 20% vstupní ceny. Pokud si účetní jednotka zvolí některou z těchto variant, budou v dalších letech částky odpisů oproti standardnímu postupu nižší. Vždy bude odepsáno maximálně 100 % vstupní ceny. Tato možnost se týká jak rovnoměrného, tak zrychleného odpisování u DHM zatříděného v odpisových skupinách 1 – 3, pokud je poplatník jeho prvním vlastníkem. V ZDP je uveden výčet majetku, u kterého toto zvýšení odpisu v prvním roce uplatnit nelze, jedná se například o osobní automobily.

Rovnoměrné odpisy se zvýšením odpisu v prvním roce odpisování o 20%²⁰

Tab. 3.2.1.2 - Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 20%

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	40	30	33,3
2	31	17,25	20
3	24,4	8,4	10

¹⁹ § 31 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²⁰ § 31 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Tyto roční odpisové sazby mohou používat poplatníci s převážně zemědělskou a lesní výrobou, kteří jsou prvními vlastníky strojů pro zemědělství a lesnictví (označené ve Standardní klasifikaci produkce kódem 29.3). Za takového poplatníka se považuje ten, jehož příjmy z této činnosti činily v předcházejícím zdaňovacím období více než 50 % z celkových příjmů.²¹

Rovnoměrné odpisy se zvýšením odpisu v prvním roce odpisování o 15% ²²

Tab. 3.2.1.3 - Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 15%

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	35	32,5	33,3
2	26	18,5	20
3	19	9	10

Tyto sazby jsou určeny poplatníkům, kteří jsou prvními vlastníky zařízení pro čištění a úpravu vod (označené ve SKP kódem 29.24.1), využívané ve stavbách zařazených podle Klasifikace stavebních děl CZ-CC vydané Českým statistickým úřadem do podtřídy 125113, pro třídící a úpravárenské zařízení na zhodnocení druhotných surovin zahrnutých v oddílu 29 SKP, pomocí nichž jsou zpracovávány druhotné suroviny ve skupinách 37.10 a 37.20 SKP.²³

Rovnoměrné odpisy se zvýšením odpisu v prvním roce odpisování o 10% ²⁴

Tab. 3.2.1.4 - Roční odpisová sazba při zvýšení odpisu v prvním roce odpisování o 10%

Odpisová skupina	V prvním roce odpisování	V dalších letech odpisování	Pro zvýšenou vstupní cenu
1	30	35	33,3
2	21	19,75	20
3	15,4	9,4	10

²¹ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. 18. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. s 43. ISBN 978-80-247-3206-0

²² § 31 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

²³ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. 18. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. s 43. ISBN 978-80-247-3206-0

²⁴ § 31 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Tuto roční odpisovou sazbu může použít poplatník, který je prvním vlastníkem hmotného majetku zatříděného podle ZDP v odpisových skupinách 1 až 3 s výjimkou hmotného majetku uvedeného v §31, odst. 2, 3 a 5 ZDP.

3.2.2 Zrychlené odpisy

Metodou zrychleného odpisování se zabývá § 32 ZDP. Na rozdíl od metody lineární, kde se uplatňují roční odpisové sazby, se zde používají koeficienty pro jednotlivé odpisové skupiny. V prvních letech umožňují tyto odpisy odepsat vyšší sumu než u rovnoměrné metody.

Tab. 3.2.2.1 - Koeficienty pro zrychlené odpisování

odpisová skupina	koeficient pro zrychlené odpisování		
	v prvním roce odpisování	v dalších letech odpisování	pro zvýšenou zůstatkovou cenu
1	3	4	3
2	5	6	5
3	10	11	10
4	20	21	20
5	30	31	30
6	50	51	50

Postup výpočtu v prvním roce odpisování a v dalších letech je u této metody rozdílný. V prvním roce odpisování se stanoví odpis takto:

$$\text{odpis} = VC / K_1$$

(3.2.2.)

VC = vstupní cena,

K₁ = koeficient pro zrychlené odpisování v prvním roce.

V prvním roce může poplatník, který je prvním vlastníkem majetku využít možnost zvýšení odpisu o: ²⁵

²⁵ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. 18. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. s 43. ISBN 978-80-247-3206-0.

- 20 % vstupní ceny stroje pro zemědělství a lesnictví,
- 15 % vstupní ceny zařízení pro čištění a úpravu vod,
- 10 % vstupní ceny hmotného majetku zatříděného podle tohoto zákona v odpisových skupinách 1 – 3 s výjimkou hmotného majetku uvedeného v bodech 1 a 2 v § 31 odst. 5. (Zákon č. 586/1992 Sb.)

V dalších letech se zrychlený odpis stanoví dle následujícího vzorce:

$$\text{odpis} = (2 \times ZC) / (K_2 - n)$$

(3.2.2.)

ZC = zůstatková cena,

K_2 = koeficient pro zrychlené odpisování pro následující roky odpisování,

n = počet let, po které již byl majetek odpisován.

3.2.3 Mimořádné odpisy

V současné době upravuje ZDP také § 30a, jenž se zabývá novinkou v odpisování, mimořádnými odpisy. Tato novelizace zákona byla provedena kvůli negativním dopadům na podnikatelské subjekty, které zapříčinila finanční krize ve světě. Tento způsob je efektivní při požadavku co nejkratší doby odpisování. Podmínky pro uplatnění jsou následující:

- hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 1 podle ZDP pořízený v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 může poplatník, který je jeho prvním vlastníkem odepsat rovnoměrně bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců,
- hmotný majetek zařazený v odpisové skupině 2 podle ZDP pořízený v období od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010 může poplatník, který je jeho prvním vlastníkem odepsat bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců, přitom za prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku a za dalších bezprostředně následujících 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku.

„Odpisy se stanoví s přesností na celé měsíce. Poplatník má povinnost zahájit odpisování počínaje následujícím měsícem po dni, v němž byly splněny podmínky pro

odpisování. Při zahájení nebo ukončení odpisování v průběhu zdaňovacího období lze uplatnit odpisy pouze ve výši připadající na toto zdaňovací období.“²⁶

3.3 Vyřazení majetku

K vyřazení dlouhodobého odpisovaného majetku dochází pouze v případě, kdy se jeho zůstatková hodnota rovná nule a tedy v situaci, kdy je tento majetek již plně odepsán. Takovéto vyřazení plně odepsaného majetku je nejjednodušší, zaúčtuje se ve výši vstupní ceny majetku na příslušný účet opravek (účtová skupina 07 - *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo 08 - *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*) a na majetkový účet (účtové skupiny 01 a 02, viz výše), kde byl v průběhu odpisování majetek evidován.

Při vyřazování majetku se však často stává, že musí být tento majetek vyřazen i za situace, kdy není plně odepsán a jeho zůstatková hodnota je kladná. Ocítne-li se účetní jednotka v této situaci, je nutné provést tzv. jednorázový odpis zůstatkové ceny, ještě před vyřazením majetku z účetní evidence. Postup účtování popisují *České účetní standardy pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek* a jedná se o tyto formy vyřazení:

- likvidace,
- prodej,
- bezúplatný převod (darování),
- vklad do jiné obchodní společnosti nebo družstva,
- vyřazení v důsledku škody či manka,
- přearazení z podnikání do osobního užívání (pouze u fyzických osob).

Forma vyřazení má vliv jak na způsob účtování, tak i na případné posouzení dopadů ZDP na danou operaci.²⁷

²⁶ MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. 18. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. s 42. ISBN 978-80-247-3206-0.

²⁷ KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2009*. 7. vyd. Olomouc: Anag, 2009. 456 s. ISBN 978-80-7263-522-1.

Způsoby účtování při vyřazení majetku:

Účetní jednotka nejprve provede doúčtování zůstatkové ceny majetku:

- likvidace majetku 551 / 07x, 08x
- prodej majetku 541 / 07x, 08x
- darování majetku 543 / 07x, 08x
- vklad majetku 367 / 07x, 08x
- manko/škoda na majetku 549 / 07x, 08x
- přeřazení do osobního užívání 491 / 07x, 08x

a poté vyřazení majetku z evidence v pořizovací ceně:

- likvidace majetku 07x, 08x / 01x, 02x
- prodej majetku 07x, 08x / 01x, 02x
- darování majetku 07x, 08x / 01x, 02x
- vklad majetku 07x, 08x / 01x, 02x
- manko/škoda na majetku 07x, 08x / 01x, 02x
- přeřazení do osobního užívání 07x, 08x / 01x, 02x

Jednotlivé názvy účtů jsou uvedeny v příloze č. 1.

4 Případová studie

V této kapitole budou výše uvedené teoretické poznatky aplikovány na jednotlivém majetku společnosti ABC, spol. s r.o., která se zabývá zpracováváním dřeva.

Před zahájením odpisování je nutné zjistit si základní informace o majetku, jako jsou např. stanovení vstupní ceny majetku, datum uvedení majetku do užívání, určení vlastníka, odpisové sazby apod.

Společnost ABC, spol. s r.o. vlastní k 1. 1. 2011 tento soubor majetku:

Tab. 4.1 - Soubor majetku společnosti ABC, spol. s r. o.

Majetek	Pořizovací cena	Datum uvedení do užívání	Odpisová skupina²⁸
1) Osobní automobil	480 000 Kč	18. 05. 2009	2
2) Počítač	60 000 Kč	20. 01. 2010	1
3) Výrobní linka	300 000 Kč	20. 03. 2010	2
4) Strojní zařízení	2 700 000 Kč	01. 01. 2010	2
5) Software	450 181 Kč	05. 01. 2010	36 měsíců RO

V praxi často účetní jednotky využívají situaci, kdy se účetní odpisy rovnají daňovým. Je však nutné připomenout, že se nejedná o správný postup vykazování daňových odpisů. Uplatňováním daňových odpisů jako účetních dochází k porušování účetní zásady věrného zobrazení skutečnosti. Proto je doporučováno, aby účetní jednotky vedly odpisy účetní a daňové zvlášť. Pokud účetní jednotka tedy předpokládá, že se účetní odpisy nerovnají daňovým, musí si určit jednotlivé odpisy pro každý rok a každou metodu zvlášť.

1) Osobní automobil

Účetní jednotka má v případě účetního odpisování možnost si stanovit vlastní sazbu například 20 %. Protože byl osobní automobil pořízen v květnu, začne se odpisovat až první den následujícího měsíce, kterým je červen.

²⁸ viz Příloha č. 2 - Třídění majetku do odpisových skupin

Tab. 4.2 - Účetní odpisy

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2009	56 000 Kč	56 000 Kč	424 000 Kč
2010	96 000 Kč	152 000 Kč	328 000 Kč
2011	96 000 Kč	248 000 Kč	232 000 Kč
2012	96 000 Kč	344 000 Kč	136 000 Kč
2013	136 000 Kč	480 000 Kč	0 Kč

U osobního automobilu se rozhodla účetní jednotka, při stanovení daňových odpisů, využít možnost mimořádného odpisování, protože splňuje podmínky pro jejich uplatnění. Osobní vozidlo je zařazeno do druhé odpisové skupiny a majitel se stal prvním vlastníkem tohoto majetku, tudíž odepíše majetek bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 24 měsíců. Za prvních 12 měsíců uplatní odpisy rovnoměrně do výše 60 % vstupní ceny hmotného majetku a za dalších 12 měsíců uplatní odpisy do výše 40 % vstupní ceny hmotného majetku.

Tab. 4.3 - Mimořádné odpisy

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
01. 06. - 31. 12. 2009	120 000 Kč	120 000 Kč	360 000 Kč
01. 01. - 31. 5. 2010	168 000 Kč	288 000 Kč	192 000 Kč
01. 06. - 31. 12. 2010	80 000 Kč	368 000 Kč	112 000 Kč
01. 01. - 31. 5. 2011	112 000 Kč	480 000 Kč	0 Kč

Kdyby nebyl majetek pořízen v době, ve které se dá uplatnit možnost mimořádného odpisu, mohla by si účetní jednotka zvolit daňové odpisy rovnoměrné nebo zrychlené. Plán takovýchto odpisů by byl následující:

Tab. 4.4 - Daňové zrychlené odpisy

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2009	96 000 Kč	96 000 Kč	384 000 Kč
2010	153 600 Kč	249 600 Kč	230 400 Kč
2011	115 200 Kč	364 800 Kč	115 200 Kč
2012	76 800 Kč	441 600 Kč	38 400 Kč

2013	38 400 Kč	480 000 Kč	0 Kč
-------------	-----------	------------	------

Tab. 4.5 - Daňové rovnoměrné odpisy

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2009	52 800 Kč	52 800 Kč	427 200 Kč
2010	106 800 Kč	159 600 Kč	320 400 Kč
2011	106 800 Kč	266 400 Kč	213 600 Kč
2012	106 800 Kč	373 200 Kč	106 800 Kč
2013	106 800 Kč	480 000 Kč	0 Kč

Na konci roku se porovnávají účetní a daňové odpisy a zjišťuje se, zda se částka odpisů zohlední jako připočitatelná položka k základu daně nebo jako odčitatelná položka od základu daně. Pokud jsou účetní odpisy menší, než daňové je rozdíl odpočitatelnou položkou a pokud jsou odpisy účetní vyšší, než daňové, daňový základ se navýší o tento vzniklý rozdíl. Tento rozdíl je tedy daňově uznatelný. Daňový základ není nutné dále upravovat, jestliže se účetní odpisy rovnají daňovým.

Tab. 4.6 - Porovnání účetních odpisů s daňovými mimořádnými odpisy

Odpis účetní	Odpis daňový mimořádný	Rozdíl	Závěr
56 000 Kč	120 000 Kč	- 64 000 Kč	Odpočitatelná položka
96 000 Kč	248 000 Kč	- 152 000 Kč	Odpočitatelná položka
96 000 Kč	112 000 Kč	- 16 000 Kč	Odpočitatelná položka
96 000 Kč	0	96 000 Kč	Připočitatelná položka
136 000 Kč	0	136 000 Kč	Připočitatelná položka

Tab. 4.7 - Porovnání účetních odpisů s daňovými zrychlenými odpisy

Odpis účetní	Odpis daňový zrychlený	Rozdíl	Závěr
56 000 Kč	96 000 Kč	- 40 000 Kč	Odpočitatelná položka
96 000 Kč	153 600 Kč	- 57 600 Kč	Odpočitatelná položka
96 000 Kč	115 200 Kč	- 19 200 Kč	Odpočitatelná položka

96 000 Kč	76 800 Kč	19 200 Kč	Připočitatelná položka
136 000 Kč	38 400 Kč	97 600 Kč	Připočitatelná položka

Tab. 4.8 – Porovnání účetních odpisů s daňovými rovnoměrnými odpisy

Odpis účetní	Odpis daňový rovnoměrný	Rozdíl	Závěr
56 000 Kč	52 800 Kč	3 200 Kč	Připočitatelná položka
96 000 Kč	106 800 Kč	- 10 800 Kč	Odpočitatelná položka
96 000 Kč	106 800 Kč	- 10 800 Kč	Odpočitatelná položka
96 000 Kč	106 800 Kč	- 10 800 Kč	Odpočitatelná položka
136 000 Kč	106 800 Kč	29 200 Kč	Připočitatelná položka

Účetní jednotka může volit mezi těmito variantami daňového odpisování. Pokud by si stanovila, že chce mít majetek co nejrychleji odepsán vybere si variantu s mimořádnými odpisy. I v případě, že by chtěla společnost v prvním roce odepsat nejvyšší částku, vychází metoda mimořádného odpisování pro poplatníka nejefektivněji.

2) Počítač

Společnost ABC, s.r.o. má několik možností, jak odpisovat svůj majetek. Účetně se rozhodla odpisovat tento majetek 6 let.

Tab. 4.9 - Účetní odpisy

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	11 000 Kč	11 000 Kč	49 000 Kč
2011	12 000 Kč	23 000 Kč	37 000 Kč
2012	12 000 Kč	35 000 Kč	25 000Kč
2013	12 000 Kč	47 000 Kč	13 000 Kč
2014	12 000 Kč	59 000 Kč	1 000 Kč
2015	1 000 Kč	60 000 Kč	0 Kč

Na počítači byly ilustrovány daňové odpisy rovnoměrné i zrychlené, jak bez zvýšení sazby v prvním roce, tak se zvýšením sazby o 10 % a odpisy mimořádné.

Tab. 4.10 - Daňové odpisy rovnoměrné bez zvýšení sazby

Rok	Sazba	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	20 %	12 000 Kč	12 000 Kč	48 000 Kč
2011	40 %	24 000 Kč	36 000 Kč	24 000 Kč
2012	40%	24 000 Kč	60 000 Kč	0 Kč

Tab. 4.11 - Zvýšení odpisu v 1. roce o 10 %

Rok	Sazba	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	30 %	18 000 Kč	18 000 Kč	42 000 Kč
2011	35 %	21 000 Kč	39 000 Kč	21 000 Kč
2012	35 %	21 000 Kč	60 000 Kč	0 Kč

Tab. 4.12 - Daňové odpisy zrychlené bez zvýšení sazby

Rok	Koeficient	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	3	20 000 Kč	20 000 Kč	40 000 Kč
2011	4	26 667 Kč	46 667 Kč	13 333 Kč
2012	4	13 333 Kč	60 000 Kč	0 Kč

Tab. 4.13 - Zvýšení odpisu v 1. roce o 10 %

Rok	Koeficient	Odpis	Zvýšení o 10 %	Odpis celkem	Zůstatková cena
2010	3	20 000 Kč	6 000 Kč	26 000 Kč	34 000 Kč
2011	4	22 667 Kč	x	22 667 Kč	11 333 Kč
2012	4	11 333 Kč	x	11 333 Kč	0 Kč
Celkem	x	x	x	60 000 Kč	x

Majetek rovněž splňuje podmínky pro způsob mimořádného odpisování, ale na rozdíl od osobního automobilu je zařazen do odpisové skupiny 1, kde může účetní jednotka využít odpisování majetku bez přerušení do 100 % vstupní ceny za 12 měsíců.

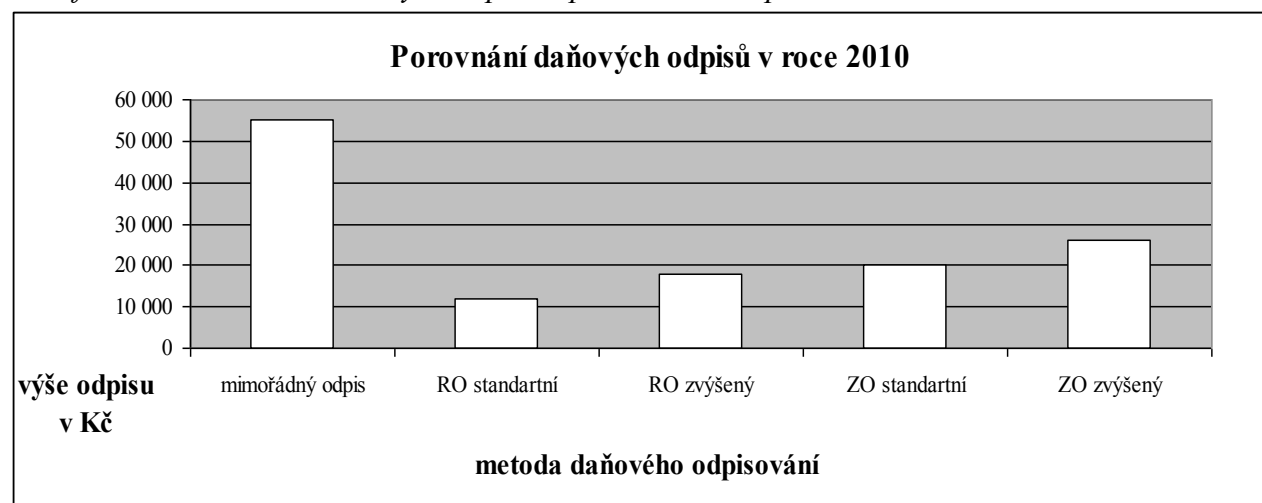
Tab. 4.14 - Mimořádné odpisy

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
01.02. -31. 12. 2010	55 000 Kč	55 000 Kč	5 000Kč
01.01-31. 01. 2011	5 000 Kč	60 000 Kč	0 Kč

Tab. 4.15 - Srovnání daňových odpisů

Rok	Mimořádný odpis	RO standardní	RO zvýšený	ZO standardní	ZO zvýšený
2010	55 000 Kč	12 000 Kč	18 000 Kč	20 000 Kč	26 000 Kč
2011	5 000 Kč	24 000 Kč	21 000 Kč	26 667 Kč	22 667 Kč
2012	X	24 000 Kč	21 000 Kč	13 333 Kč	11 333 Kč

Graf č. 1 – Znázornění daňových odpisů v prvním roce odpisování



Zdroj: autorka práce

Z uvedených výpočtů plyne, že společnost má opět několik variant mezi kterými si může vybrat pro ni tu nejlepší.

Zvýšením odpisu v prvním roce o 10 % vstupní ceny u toho majetku bylo dosaženo v dalších letech ke snížení částky odpisů oproti standardní metodě. Jestliže chce mít společnost majetek co nejrychleji odepsaný, vybere si variantu s mimořádnými odpisy, u které také v prvním roce lze u tohoto majetku odepsat nejvyšší částku.

3) Výrobní linka

Společnost dále koupila dne 20. 3. 2010 výrobní linku na zpracovávání kulatiny v pořizovací ceně 300 000 Kč. Tentýž den majetek zařadila do užívání. Majetek začal být

odepisován od prvního dne následujícího po měsíci, ve kterém byl stroj zařazen do užívání. Stroj bude využíván účetní jednotkou po dobu 5 let.

Na tomto majetku budou ilustrovány konkrétní účetní odpisy.

Tab. 4.16 - Účetní odpis časový - rovnoměrný

Rok odpisování	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	45 000 Kč	45 000 Kč	255 000 Kč
2011	60 000 Kč	105 000 Kč	195 000 Kč
2012	60 000 Kč	165 000 Kč	135 000 Kč
2013	60 000 Kč	225 000 Kč	75 000 Kč
2014	15 000 Kč	240 000 Kč	60 000 Kč

Tab. 4.17 - Účetní odpis časový – zpomalený

Rok odpisování	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	20 000 Kč	20 000 Kč	280 000 Kč
2011	40 000 Kč	60 000 Kč	240 000 Kč
2012	60 000 Kč	120 000 Kč	180 000 Kč
2013	80 000 Kč	200 000 Kč	100 000 Kč
2014	100 000 Kč	300 000 Kč	0 Kč

Tab. 4.18 - Účetní odpis časový – zrychlený

Rok odpisování	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	100 000 Kč	100 000 Kč	200 000 Kč
2011	80 000 Kč	180 000 Kč	120 000 Kč
2012	60 000 Kč	240 000 Kč	60 000 Kč
2013	40 000 Kč	280 000 Kč	20 000 Kč
2014	20 000 Kč	300 000 Kč	0 Kč

U výrobní linky se dá využít odpis účetní – výkonový. Je známo, že daný stroj je schopen vyrobit za dobu odpisování 70 000 kusů výrobků, z toho:

- V 1. roce – 15 000 kusů,
- Ve 2. roce – 17 500 kusů,

- Ve 3. roce – 19 000 kusů,
- Ve 4. roce – 11 000 kusů,
- V 5. roce – 7 500 kusů,
- V 6. roce – 5 000 kusů.

V úvahu je brána tatáž výrobní linka, ale musí být pozměněna doba pořízení a uvedení do užívání na 1. 1. 2010 a předpokládaná doba životnosti na 6 let.

Jednotkový odpis je stanoven ve výši 4 Kč. Cena vychází z výpočtu: $300\,000 / 70\,000 = 4,2857$ Kč. Částka se zaokrouhlí matematicky dolů na 4 Kč.

Tab. 4.19 - Výkonový odpis

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	60 000	60 000 Kč	240 000 Kč
2011	70 000 Kč	130 000 Kč	170 000 Kč
2012	76 000 Kč	206 000 Kč	94 000 Kč
2013	44 000 Kč	250 000 Kč	50 000 Kč
2014	30 000 Kč	280 000 Kč	20 000 Kč
2015	20 000 Kč	300 000 Kč	0 Kč

Společnost si takto stanovila jednotlivé účetní odpisy a zjistila, že při použití výkonové metody odpisování sice odepíše v prvním roce stejnou částku jako při rovnoměrném odpisování, ale majetek bude v konečném důsledku odepsán až v roce 2015, kdežto u ostatních metod odpisování již v roce 2014. Rozhodne se proto využít metodu účetního zrychleného odpisování, při němž je oproti ostatním metodám v prvním roce částka odpisu nejvyšší.

U tohoto typu majetku je možné také uplatnit tzv. zbytkovou hodnotu, při které společnost odpisuje majetek z hodnoty snížené o tuto předpokládanou zbytkovou hodnotu při vyřazení.

Odhad zbytkové hodnoty je stanoven na 60 000 Kč.

Odpis = $300\,000 - 60\,000 = 240\,000 / 6 = 40\,000$ Kč.

Tab. 4.20 - Zbytková hodnota

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	40 000 Kč	40 000 Kč	260 000 Kč
2011	40 000 Kč	80 000 Kč	220 000 Kč
2012	40 000 Kč	120 000 Kč	180 000 Kč
2013	40 000 Kč	160 000 Kč	140 000 Kč
2014	40 000 Kč	200 000 Kč	100 000 Kč
2015	40 000 Kč	240 000 Kč	60 000 Kč

Použití této zbytkové hodnoty vede k přesnějšímu vykázání zůstatkové hodnoty majetku v průběhu jeho používání a v okamžiku jeho vyřazení. Často se stává, že vyřazovaný majetek má nulovou zůstatkovou hodnotu a vykazovaný zisk při vyřazení je nadhodnocen příliš nízkou zůstatkovou cenou. Zbytkovou hodnotu je vhodné využít v případech, kdy si majetek i po skončení předpokládané doby používání uchovává část své hodnoty.

Výrobní linka je zařazena podle ZDP do druhé odpisové skupiny, tudíž její doba odpisování je 5 let. U rovnoměrné daňové metody je roční odpisová sazba v prvním roce odpisování 11 a v dalších letech odpisování 22,25. Pro zrychlené daňové odpisy jsou koeficienty v prvním roce 5 a v dalších letech 6. Daňové odpisy výrobní linky, která byla pořízena 20. 3. 2010, by bylo možné vypočítat opět pomocí mimořádné metody odpisování. Tohoto majetku se týká stejná možnost uplatnění odpisů jako u osobního automobilu, a to do výše nejprve 60 % a posléze 40 % vstupní ceny hmotného majetku.

4) Strojní zařízení

Na strojním zařízení se rozhodla společnost využít metodu komponentního odpisování.

Společnost bude tento stroj využívat 6 let a to lineárně. Součástí tohoto strojního zařízení je právě výměnná komponenta v hodnotě 240 000 Kč, kterou je třeba nahradit vždy po *třech* letech používání novou.

$$\text{Odpis stroje} = 2\,700\,000 - 240\,000 = 2\,460\,000 / 6 = 410\,000 \text{ Kč}$$

$$\text{Odpis komponenty} = 240\,000 / 3 = 80\,000 \text{ Kč}$$

Tab. 4.21 - Odpisový plán

Rok	Odpis - Stroj	Odpis - komponenta	Náklady
2010	410 000 Kč	80 000 Kč	490 000 Kč
2011	410 000 Kč	80 000 Kč	490 000 Kč
2012	410 000 Kč	80 000 Kč	490 000 Kč
2013	410 000 Kč	80 000 Kč	490 000 Kč
2014	410 000 Kč	80 000 Kč	490 000 Kč
2015	410 000 Kč	80 000 Kč	490 000 Kč

Tab. 4.22 - Dopad na rozvahu

Rok	Pořizovací cena	Oprávký	Zůstatková cena
2010	2 700 000 Kč	490 000 Kč	2 210 000 Kč
2011	2 700 000 Kč	980 000 Kč	1 720 000 Kč
2012	2 700 000 Kč	1 470 000 Kč	1 230 000 Kč
2013	2 700 000 Kč	1 720 000 Kč	980 000 Kč
2014	2 700 000 Kč	2 210 000 Kč	490 000 Kč
2015	2 700 000 Kč	2 700 000 Kč	0 Kč

Výměnná komponenta je svou cenou a dobou použitelnosti významná vzhledem ke strojnímu zařízení, proto se společnost rozhodla uplatnit metodu komponentního odpisování.

V případě daňového opisování stroje má účetní jednotka možnost využít stejný výběr metod odpisování jako u předchozího příkladu.

5) Software

Společnost vlastní také dlouhodobý nehmotný majetek a tím je například software. Účetní jednotka stanovila pro software:

- dobu používání na 3 roky,
- účetní odpis rovnoměrný.

Tab. 4.23 – Účetní odpis dlouhodobého nehmotného majetku - software

Rok	Odpis	Oprávký	Zůstatková cena
2010	137 556 Kč	137 556 Kč	312 625 Kč

2011	150 061 Kč	287 617 Kč	162 564 Kč
2012	150 061 Kč	437 678 Kč	12 503 Kč
2013	12 503 Kč	450 181 Kč	0 Kč

Pro daňové účely bude software odpisován rovnoměrně bez přerušení, tzn. doba odpisování je 36 měsíců. Software byl pořízen v lednu, takže daňově odpisování začíná až první den následujícího měsíce, tedy 1. 2. 2010. Na začátku odpisování musí účetní jednotka pořizovací cenu vydělit dobou odpisování, která je pro software stanovena a následně vynásobit počtem měsíců, které v jednotlivém roce zbývají, v roce 2010 se bude násobit 11.

Tab. 4.24 – Daňový odpis software

Rok	Odpis	Oprávky	Zůstatková cena
2010	137 556 Kč	137 556 Kč	312 625 Kč
2011	150 061 Kč	287 617 Kč	162 564 Kč
2012	150 061 Kč	437 678 Kč	12 503 Kč
2013	12 503 Kč	450 181 Kč	0 Kč

Nehmotný majetek se při vyčíslení daňových odpisů, na rozdíl od hmotného majetku, nezařazuje do odpisových skupin. Není možné si u tohoto majetku ani vybírat mezi rovnoměrným, zrychleným či mimořádným odpisováním. Nehmotný majetek se vždy odpisuje po stanovenou dobu.

Pro nehmotný majetek se daňový odpis vypočte buďto s přesností na dny, nebo s přesností na kalendářní měsíce počínaje měsícem následujícím po uvedení do užívání.

Z výše uvedeného shrnutí vyplývá, že se pro tento nehmotný majetek budou účetní odpisy rovnat daňovým. Výši základu daně nebudou odpisy software nijak ovlivňovat.

Tab. 4.25 – Zohlednění odpisů na konci zdaňovacího období

Rok	Odpis účetní	Odpis daňový	Porovnání na konci zdaňovacího období
2010	137 556 Kč	137 556 Kč	0 Kč
2011	150 061 Kč	150 061 Kč	0 Kč
2012	150 061 Kč	150 061 Kč	0 Kč
2013	12 503 Kč	12 503 Kč	0 Kč

4.1 Závěr s doporučením v oblasti odpisování dlouhodobého majetku

Novela ZDP z roku 2009 byla přínosem pro některé podnikatelské subjekty mající hmotný majetek pořízený od 1. 1. 2009 do 30. 6. 2010, který představuje např. osobní automobil, výpočetní technika, strojní zařízení apod. s pořizovací cenou vyšší než 40 000 Kč a zařazením podle ZDP do první či druhé odpisové skupiny. Bylo jim umožněno snížit si dobu odpisování majetku a rychleji promítnout odpisy do nákladů. Doba odpisování byla v první odpisové skupině zkrácena ze tří na 12 měsíců a ve druhé odpisové skupině z pěti let na 24 měsíců.

Naopak pro ostatní poplatníky se tato metoda nezdála být z daňového hlediska tou nejvýhodnější. Některá omezení (využití mimořádného odpisování pouze pro nový majetek a uplatnění jen u prvního vlastníka či příliš krátká doba pro použití a v důsledku toho nemožnost vyřízení si úvěru) jim mohla zabránit použít tuto metodu odpisování.

I přes neustávající ohlasy mnoha firem nebyla prodloužena platnost využití mimořádných odpisů. Poslední den pořízení, ke kterému mohla ještě účetní jednotka koupit nový dlouhodobý hmotný majek a uplatnit tak mimořádný odpis, byl tedy 30. červen roku 2010. Přínosem by pro takovéto podnikatelské subjekty by byla delší doba v možnosti uplatnění mimořádných odpisů.

Mnozí z poplatníků by rádi uvítali zpět kratší dobu odpisování u osobních automobilů, které používají každodenně k výkonu své podnikatelské činnosti. Takovýto automobil je často úplně opotřeбен v době kratší než 5 let. Doporučením by tedy rozhodně mohlo být zařazení osobních automobilů zpět do skupiny 1a s dobou odpisování 3 roky.

Řada podnikatelů spatřuje nevýhodu v nemožnosti hýbat s odpisy u délce odpisovaného majetku. Např. jestliže vlastní výrobní halu za 1 000 000 Kč, kdy na začátku odpisování si zvolí účetní jednotka lineární odpis, protože již 10 let podniká a náklady jsou přímoúměrné výnosům, nemůže zvolenou metodu během odpisování změnit. I když se najednou podmínky ve využití haly změní, tato může být více využívána a rychleji opotřebovávána, nesmějí být rovnoměrné daňové odpisy nahrazeny zrychlenými, protože si účetní jednotka hned na začátku odpisování stanovila rovnoměrné odpisy.

V současné době je hojně využívaná metoda daňového degresivního odpisování, díky níž se dá odepsat v prvním roce vysoká částka a majetek je celkově rychleji odepsán.

5 Závěr

Předpokladem pro úspěšné vykonávání podnikatelské činnosti je mimo jiné i dobrá orientace mezi konkrétní legislativou. Bakalářská práce pojednávající především o dlouhodobém majetku a odpisování se výhradně řídila těmito právními předpisy – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

K provozování podnikatelské činnosti potřebuje podnik majetek. Majetek jako takový se řadí do aktiv společnosti a je představován dlouhodobým majetkem - hmotným, nehmotným a finančním a oběžným majetkem, který se skládá ze zásob, peněžních prostředků a cenin, pohledávek a krátkodobých cenných papírů. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se řadí mezi stálý majetek, jenž musí účetní jednotka odpisovat. Odpisy představují část pořizovací ceny majetku, která se postupně přenáší do nákladů společnosti. Součet odpisů po celou dobu odpisování se rovná oprávkám majetku. Účetní odpisy vyjadřují skutečné opotřebení majetku a jsou závislé na rozhodnutí konkrétní účetní jednotky. Daňové odpisy se vždy řídí zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a používají se pro účely stanovení výpočtu základu daně pro daň z příjmů.

V problematice odpisování často dochází ke změnám např. ve způsobu výpočtu daňových odpisů byla vytvořena metoda mimořádného odpisování. Podnikatelským subjektům, kteří tuto změnu stihly včas zaregistrovat, může tato novela ovlivnit daňovou povinnost v kladném slova smyslu. Proto je pro každého poplatníka výhodné být neustále ve střehu a vynakládat značné úsilí ke sledování této daňové, ale i účetní problematiky.

Cílem bakalářské práce bylo podat komplexní přehled o dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku a hlavně účetních a daňových odpisech a jednotlivých pojmech, které k dlouhodobému majetku a odpisům patří. Praktická část bakalářské práce byla zaměřena na metody odpisování dlouhodobého majetku společnosti ABC, spol. s r.o. U jednoho z majetku byl sledován i vliv odpisů na základ daně.

Pro modelovou situaci byl zvolen soubor majetku společnosti ABC, spol. s r.o. Společnost disponuje i jinými složkami majetku, ale pro ukázkou účetních a daňových odpisů byl zvolen tento dlouhodobý majetek - osobní automobil, počítač, strojní zařízení, výrobní linka a software.

Na osobním automobilu společnosti byly ilustrovány hlavně daňové odpisy, které byly na konci zdaňovacího období jednotlivě porovnány s odpisy účetními. Všechny způsoby daňového odpisování bylo možno spatřit na odpisech počítače společnosti ABC, spol. s r.o.

Naopak u výrobní linky bylo možné se seznámit s konkrétními účetními odpisy včetně tzv. zbytkové hodnoty. Novinka komponentní odpisování byla využita u strojního zařízení. Odpisování nehmotného majetku znázornily účetní a daňové odpisy software.

Věřím, že tato bakalářská práce přispěla k zodpovězení konkrétních otázek na téma *Teoretické a praktické aspekty účetních a daňových odpisů dlouhodobého majetku* a zjištěné poznatky přispějí k lepší orientaci v této oblasti a zabrání tak možným chybám při výpočtech jednotlivých odpisů.

Seznam použité literatury

Odborné knihy

- [1] KOLEKTIV AUTORŮ. *Abeceda účetnictví pro podnikatele 2009*. 7. vyd. Olomouc: Anag, 2009. 456 s. ISBN 978-80-7263-522-1.
- [2] KOLEKTIV AUTORŮ. *Sbírka příkladů z podnikových financí*. 1. vyd. Plzeň: Západočeská univerzita v Plzni, 2009. 100 s. ISBN 978-80-7043-778-0.
- [3] KOVANICOVÁ, D. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 17. vyd. Praha: Polygon, 2008. 440 s. včetně přílohy. ISBN 978-80-7273-152-7.
- [4] MARKOVÁ, H. *Daňové zákony 2010*. 18. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 280 s. ISBN 978-80-247-3206-0.
- [5] PELC, V. *Daňové odpisy 2009-2010*. 1. vyd. Praha: Linde, 2009. 139 s. ISBN 978-80-7201-771-3.
- [6] PILÁŘOVÁ, I. *Účetní a daňové případy řešené v s. r. o.*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 164 s. ISBN 978-80-7357-587-8.
- [7] PRUDKÝ, P., LOŠŤÁK, M. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi*. 12. vyd. Olomouc: Anag, 2010. 280 s. ISBN 978-80-7263-596-2.
- [8] RUBÁKOVÁ, V. *Praktické účetní případy 2010*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 168 s. ISBN 978-80-247-3207-7.
- [9] SEDLÁČEK, J. *Daňová evidence podnikatelů*. 7. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 128 s. ISBN 978-80-247-3198-8.
- [10] VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2008*. 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2008. 144 s. ISBN 978-80-247-2558-1.
- [11] VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2010*. 5. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 144 s. ISBN 978-80-247-3201-5.
- [12] VALOUCH, P. *Účetní a daňové odpisy 2011*. 6. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 144 s. ISBN 978-80-247-3803-1.

Legislativa

- [13] Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví.
- [14] Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
- [15] Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Tištěná periodika

[16] VLČKOVÁ, M. Co je to komponentní odpisování. *Účetnictví*, 2011. roč. ..., č. 1, s. 64. ISSN 0139-5661.

[17] JIŘÍ KOCH. Odpisování goodwillu a oceňovacího rozdílu. *Účetnictví v praxi*, 2011. roč. 15, č. 2, s. 40. ISSN 1211-7307.

Internetové zdroje

[18] Apogeo.cz [online]. 2006-2010 [cit. 2010-10-12]. Odborné aktuality. Dostupné z WWW: <<http://www.apogeo.cz/odborne-aktuality/komponentni-odepisovani-491/?stranka=3>>.

[19] Businesscenter.cz [online]. 1998-2010 [cit. 2010-10-12]. Vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení č. 563/1991 Sb., zákona o účetnictví... . Dostupné z WWW: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto-v2002-500/cast4.aspx#par55>>.

[20] Business.center.cz [online]. 1998 [cit. 2011-01-28]. Účtová osnova a postupy účtování pro podnikatele - Příloha č. 1. Dostupné z WWW: <<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/postupy/priloha1.aspx>>.

[21] Businessinfo.cz [online]. 1997 [cit. 2011-01-28]. Příloha 1 Zákon o daních z příjmů . Dostupné z WWW: <<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/dan-z-prijmu/priloha-1-zakon-o-danich-z-prijmu/1000652/4461/?fornewsid=4461>>.

[22] Du.cz [online]. 1997 [cit. 2011-01-28]. Komponentní odpisování majetku. Dostupné z WWW: <<http://www.du.cz/komponentni-odpisovani-majetku-cid241233/>>.

Seznam zkratek

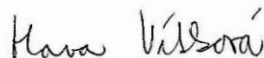
DHM	dlouhodobý hmotný majetek
DNM	dlouhodobý nehmotný majetek
PC	pořizovací cena
RO	rovnoměrný odpis
RPC	reprodukční pořizovací cena
SKP	standardní klasifikace produkce
TZ	technické zhodnocení
ÚJ	účetní jednotka
VC	vstupní cena
ZDP	zákon o dani z příjmů
ZC	zůstatková cena
ZoÚ	zákon o účetnictví

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB – TU) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB – TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB – TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB – TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB – TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB – TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 11. 5. 2011



jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Svornosti 19
748 01 Hlučín